

Ondernemerschap in de Wet IB 1964

Citation for published version (APA):

Vandenboorn, A. H. H. (1998). Ondernemerschap in de Wet IB 1964. *FIRM Fiscaal Studentenblad*, 5(2), 11.

Document status and date:

Published: 01/01/1998

Document Version:

Accepted author manuscript (Peer reviewed / editorial board version)

Please check the document version of this publication:

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

www.umlib.nl/taverne-license

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

repository@maastrichtuniversity.nl

providing details and we will investigate your claim.

1. Inleiding

Wie is ondernemer in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB 1964)? In de loop der jaren zijn criteria ontwikkeld waaraan het ondernemersbegrip getoetst kan worden.

Wanneer de vraag rijst of sprake is van ondernemerschap, dient een tweetal vragen beantwoord te worden.

Ten eerste de vraag of sprake is van een objectieve onderneming. Indien deze vraag bevestigend beantwoord kan worden, volgt de tweede vraag. Uit het antwoord op deze vraag moet blijken of ook sprake is van subjectief ondernemerschap. Indien wederom een bevestigend antwoord kan worden gegeven, is duidelijk wie als ondernemer kan worden aangemerkt.

Kunnen deze criteria nu ook zonder meer worden toegepast bij man-vrouw-firma's², zodat beide echtgenoten als ondernemer aangemerkt kunnen worden?

De fiscus en de gerechtshoven³ zijn terughoudend geweest om het ondernemerschap toe te kennen aan de echtgenote⁴ in dergelijke situaties. De Hoge Raad heeft echter een ruimere visie weergegeven⁵.

Alvorens deze jurisprudentie te behandelen, zullen eerst de criteria van het ondernemerschap in het algemeen ter sprake komen. Door de behandeling van deze criteria en jurisprudentie zal ten slotte duidelijk worden dat het ondernemersbegrip thans ruim bemeten is.

2. Objectieve onderneming

Art. 6 Wet IB 1964 bepaalt dat winst uit onderneming genoten wordt door degene voor wiens rekening een onderneming wordt gedreven,

¹ Werkzaam bij de Vakgroep Belastingrecht van de Universiteit Maastricht.

² Denk hierbij aan vennootschappen onder firma, maatschappen en commanditaire vennootschappen tussen echtgenoten.

³ Bij voorbeeld Hof Amsterdam 16 september 1980, BNB 1981/317, Hof Arnhem 22 maart 1983, BNB 1984/216.

⁴ Indien gesproken wordt over echtgenote, kan hiervoor ook echtgenoot gelezen worden.

⁵ HR 12 februari 1997, BNB 1997/173-176.

daaronder mede begrepen degene die, anders dan als aandeelhouder, medegerechtigd is tot het vermogen van een onderneming. Onder onderneming wordt eveneens verstaan het zelfstandig uitgeoefend beroep. Alvorens precies te kunnen bepalen wie de ondernemer is, dient bekend te zijn wat verstaan moet worden onder het begrip "onderneming". Om hierop een antwoord te kunnen geven, zou het meest voor de hand liggen om de Wet IB 1964 nader te bekijken, maar gauw blijkt dat de wet geen definitie van dit begrip geeft. Juist door deze omstandigheid heeft dit begrip zich ontwikkeld in de jurisprudentie⁶. Thans is er een onderneming ingeval sprake is van een duurzame organisatie die met behulp van arbeid en kapitaal deelneemt aan het economische verkeer met het oogmerk winst te behalen.

Om te kunnen beoordelen of voldaan wordt aan de definitie van het ondernemingsbegrip, dient getoetst te worden aan de feitelijke omstandigheden. De definitie van het ondernemingsbegrip bestaat uit een aantal elementen. Allereerst dient sprake te zijn van deelname aan het economische verkeer. Hieronder wordt de situatie verstaan waarbij de natuurlijke persoon werkzaamheden verricht die niet binnen de privé- of hobbysfeer vallen. Wanneer een kapster 's avonds tegen geringe prijs het haar van haar moeder kapt, neemt zij niet deel aan het economische verkeer. De conclusie luidt anders wanneer zij een zakelijke prijs vraagt voor het kappen en de haren van willekeurige andere mensen gaat verzorgen in de avonduren.

Daarnaast wordt als eis gesteld dat een onderneming een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal dient te zijn. Niet alleen de activiteiten die verricht worden zijn daarbij van belang, maar ook het materiaal dat gebruikt wordt. Een landbouwbedrijf zonder tractor kan niet functioneren. Een bijzonder aspect hierbij is dat de Hoge Raad dit criterium, het gebruik van materiaal, minder zwaar of geheel niet laat meewegen bij de zelfstandig uitgeoefende beroepen⁷. Indien bij een zelfstandig uitgeoefend beroep gesproken kan worden over een duurzame organisatie die door middel van arbeid deelneemt aan het

⁶ Zie bij voorbeeld Hof Amsterdam 10 mei 1971, BNB 1972/31, Hof Den Haag 12 juli 1979, BNB 1980/307, HR 7 oktober 1981, BNB 1981/299, HR 29 augustus 1997, BNB 1998/5.

⁷ Zie bij voorbeeld HR 14 oktober 1987, BNB 1988/44, Hof Den Bosch 4 mei 1988, BNB 1989/193, HR 16 september 1992, BNB 1992/370, Hof Den Haag 29 maart 1993, BNB 1994/215.

economische verkeer, wordt voldaan aan de vereisten van het ondernemingsbegrip⁸.

Verder dient ten allen tijde sprake te zijn van duurzaamheid. Incidenteel verrichte werkzaamheden die baten opbrengen, vormen nog geen onderneming.

Het laatste essentiële criterium van het ondernemingsbegrip betreft het vereiste van een winstoogmerk. Hoewel uit dit vereiste afgeleid zou kunnen worden dat het hier gaat om een subjectief criterium, dient het winstoogmerk objectief beoordeeld te worden. Niet bepalend is dus wat de handelende persoon er zelf van vindt, maar beoordeeld dient te worden of de verrichte activiteiten kunnen leiden tot positieve resultaten die de negatieve resultaten zullen overtreffen⁹. Aan de hand van feitelijke omstandigheden dient derhalve bepaald te worden of voldaan wordt aan alle vereisten van het ondernemingsbegrip. Factoren die hierbij kunnen helpen, zijn het debiteurenrisico dat gelopen wordt, het aantal opdrachtgevers en afnemers, de omvang van de ontvangen inkomsten, de aanwezigheid van een eigen werkruimte enzovoort.

Uit het bovenstaande blijkt dat de feitelijke omstandigheden bepalen of sprake is van een objectieve onderneming. De subjectieve wil van een persoon is derhalve niet relevant.

3. Subjectieve ondernemerschap

Pas op het moment dat vaststaat dat sprake is van een objectieve onderneming kan bepaald worden of ook sprake is van subjectief ondernemerschap.

Art. 6 Wet IB 1964 geeft zelf al aan wie als ondernemer aangemerkt kan worden, namelijk degene voor wiens rekening de objectieve onderneming gedreven wordt. Hierbij wordt mede als ondernemer aangemerkt degene die, anders dan als aandeelhouder, medegerechtigd is in het vermogen van de onderneming. Uit het tweede lid van art. 6 Wet IB 1964 kan vervolgens worden afgeleid dat een vrije beroeper eveneens als ondernemer kwalificeert.

Een onderneming gedreven voor rekening van de ondernemer

⁸ Bij voorbeeld HR 6 september 1995, BNB 1995/298.

⁹ Bij voorbeeld HR 22 maart 1972, BNB 1972/96.

Kan nu naar aanleiding van het bovenstaande de ondernemer in de praktijk meteen worden aangewezen? Het antwoord hierop luidt slechts gedeeltelijk bevestigend.

Ten aanzien van de situaties waarbij de (mede-)eigenaar van een (objectieve) onderneming daadwerkelijk deelneemt aan de bedrijfsuitoefening en de onderneming daarbij voor zijn rekening wordt gedreven, is duidelijk sprake van subjectief ondernemerschap. Ondernemers met eenmanszaken zijn hiervan een goed voorbeeld, maar ook het zelfstandig uitgeoefende beroep van bij voorbeeld een huisarts valt hier onder. Daarnaast kan nog gedacht worden aan de vennoten uit een vennootschap onder firma of de beherende vennoten uit een commanditaire vennootschap.

Er zijn echter ook situaties waarbij een belastingplichtige wel is betrokken bij een objectieve onderneming, maar geen werkzaamheden verricht in het kader van de bedrijfsuitoefening. Bestaat er een mogelijkheid ook deze persoon aan te merken als ondernemer? Een mooi voorbeeld betreft de commanditaire vennootschap. In een dergelijke vennootschap kunnen twee partijen onderscheiden worden, namelijk de beherende vennoot en de commanditaire vennoot. De beherende vennoot verricht daadwerkelijk werkzaamheden in de onderneming en bepaalt het beleid en deelt in de winsten en verliezen. Deze vennoot kan worden aangemerkt als ondernemer. De andere partij betreft de commanditaire vennoot. Deze verricht geen werkzaamheden, hetgeen wettelijk ook niet is toegestaan, maar hij financiert de onderneming. De commanditaire vennoot steekt geld in de vennootschap en bemoeit zich verder niet met de objectieve onderneming. Als tegenprestatie geldt in beginsel dat deze vennoot deelt in de winsten, maar dat hij voor de verliezen slechts aansprakelijk is tot het bedrag van het door hem ingebrachte kapitaal. Het gevolg hiervan is dat hij geen feitelijke werkzaamheden verricht, maar wel ondernemersrisico loopt. Overigens hoeft het risico van de commanditaire vennoot er niet uit te bestaan dat hij gerechtigd is in het gehele liquidatie-overschot, ook een gedeeltelijke gerechtigdheid brengt ondernemersrisico voor hem mee¹⁰. Het is zelfs mogelijk dat contractueel afgesproken wordt dat de

¹⁰ HR 9 december 1992, BNB 1993/94, HR 19 juni 1996, BNB 1996/305; zie ook P.H.J. Essers, Het ondernemingsbegrip in de inkomstenbelasting ter discussie, Fiscaal ondernemingsrecht 1997, blz. 135-136.

commanditaire vennoot niet deelt in de verliezen, maar wel een volledig winstgerechtigd is¹¹.

Daar in de wet feitelijke bedrijfsuitoefening niet als vereiste geldt, maar wel dat de onderneming voor de rekening en dus voor het risico van de ondernemer moet worden gedreven, kan ook een commanditaire vennoot aangemerkt worden als ondernemer¹².

Leidt de medegerechtigdheid in het ondernemingsvermogen tot ondernemerschap?

Uit het vorenstaande blijkt dat een natuurlijk persoon die een onderneming voor zijn rekening drijft, aangemerkt wordt als ondernemer. In de wettekst wordt echter ook bepaald dat wanneer een natuurlijk persoon medegerechtigd is tot het ondernemingsvermogen hij eveneens als ondernemer wordt aangemerkt. De medegerechtigdheid mag hierbij niet blijken uit het houden van aandelen. In een dergelijke situatie is geen sprake van een IB-onderneming, maar van een vennootschap, zoals een BV of NV.

Het is echter opmerkelijk dat de wetgever deze zinsnede verwerkt heeft in de wettekst. Wanneer een natuurlijk persoon medegerechtigd is in een onderneming, wordt die onderneming - al dan niet geheel - immers ook voor zijn rekening gedreven. De wetgever heeft hier niet het doel gehad een aparte situatie aan te duiden, maar slechts om misverstanden te voorkomen. Deze situatie ziet namelijk op degene die de blote eigendom van een onderneming bezit. De bloot eigenaar loopt het risico van het waardeverloop van de activa en passiva in zijn onderneming. Op het moment dat het vruchtgebruik ten einde loopt, groeit zijn bloot eigendom weer aan tot een volledige. Hierdoor is en blijft hij dus medegerechtigd in de economische eigendom van zijn onderneming en wordt de onderneming dus mede voor zijn rekening gedreven¹³.

4. Ondernemerschap bij echtgenoten

¹¹ J.J.M. Jansen, Het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting is aan herziening toe, WFR 1997/6242, blz. 587.

¹² Bij voorbeeld HR 22 februari 1989, BNB 1989/122, HR 9 december 1992, BNB 1993/94.

¹³ H. Mobach, L.W. Sillevis, Cursus Belastingrecht, Band 1 Inkomstenbelasting, hoofdstuk II, blz. 88-90.

Wanneer een natuurlijk persoon aangemerkt wil worden als ondernemer in de zin van de Wet IB 1964 dient dus eerst getoetst te worden aan het objectieve ondernemingscriterium en daarna aan het subjectieve ondernemerscriterium. Uit de jurisprudentie komt naar voren welke factoren van belang zijn bij die toetsing. Een bijzondere plek binnen dit onderwerp wordt ingenomen door echtgenoten die samen een onderneming drijven. Kunnen beide echtgenoten dan aangemerkt worden als ondernemer? Het belang van een bevestigend antwoord in deze situatie is natuurlijk dat beide echtgenoten gebruik kunnen maken van de ondernemersfaciliteiten die de Wet IB 1964 biedt. Het nadeel dat hiertegenover staat, het lopen van risico door beide ondernemers, is niet zo groot aangezien het risico in beginsel ook gelopen wordt krachtens het huwelijksvermogensrecht, indien partijen althans in gemeenschap van goederen zijn gehuwd.

Een probleem is hier niet zozeer gelegen in het eerste criterium, de objectieve onderneming, maar in het tweede, het subjectieve ondernemersbegrip. De echtgenoot drijft een objectieve onderneming. Leidt het meewerken van de echtgenote daarin er dan toe dat ook zij aangemerkt kan worden als subjectieve ondernemer?

Uit de jurisprudentie blijkt dat de in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenote niet zonder meer als ondernemer kan worden aangemerkt en al zeker niet krachtens het huwelijksvermogensrecht. Zij is dan wel krachtens het huwelijksvermogensrecht medegerechtigd tot het ondernemingsvermogen, maar niet gesteld kan worden dat de winst rechtstreeks aan haar toevloeit¹⁴.

De vraag is nu wanneer de echtgenote wel aangemerkt kan worden als ondernemer. Het enkele feit dat de echtgenote meewerkt in de onderneming van haar echtgenoot, is niet voldoende om haar als ondernemer te kwalificeren. Er dient op zijn minst een contract te bestaan tussen de echtgenoten waaruit blijkt dat de onderneming voor gezamenlijke rekening wordt gedreven¹⁵. Echter enkel en alleen een contract was niet voldoende zo bleek uit de uitspraak van Hof Amsterdam in 1980¹⁶. Weliswaar hadden in deze zaak de echtgenoten een verdeling gemaakt met betrekking tot de verliezen en winsten en de

¹⁴ HR 29 september 1954, BNB 1954/333

¹⁵ HR 17 oktober 1979, BNB 1979/294

¹⁶ Hof Amsterdam 16 september 1980, BNB 1981/317.

verrekening bij liquidatie in een notariële akte, maar volgens het Hof komt het niet uitsluitend erop aan welke formele regelingen de echtgenoten in dit opzicht hebben getroffen. Van doorslaggevende betekenis is of de feitelijke bemoeienis van de echtgenote met het bedrijf verder reikt dan alleen de door haar verrichte werkzaamheden, welke bestaan uit het verwerken van de administratie en werkzaamheden in de winkel zelf. De werkzaamheden dienen van zodanige aard te zijn dat aangenomen moet worden dat hierin voor haar het ondernemersrisico is gelegen. Ondanks het V.O.F.-contract tussen de echtgenoten werd de echtgenote niet aangemerkt als ondernemer¹⁷. In een zaak bij Hof Den Haag¹⁸ hadden de echtgenoten een maatschapscontract gesloten, waarin duidelijke afspraken werden gemaakt over ieders gerechtigdheid in (liquidatie-)verliezen en -winsten. Het Hof concludeerde dat nu wel sprake was van ondernemerschap van de echtgenote, daar haar bemoeiingen met de praktijk aanmerkelijk verder strekte dan hetgeen als ondersteunende werkzaamheden is te kwalificeren. Bovendien nam zij beleidsbeslissingen of had zij daarin een belangrijk aandeel. De conclusie was dat haar werkzaamheden van zodanige aard waren dat aangenomen moest worden dat daarin het lopen van ondernemersrisico besloten lag¹⁹. Uit deze jurisprudentie blijkt dat enkel en alleen het maken van afspraken in een contract over onder andere de samenwerkingsvorm en de verdeling van de resultaten, niet voldoende is. Door de rechterlijke instanties wordt ook getoetst aan de feitelijke omstandigheden, waarbij de verrichte werkzaamheden als factor een relevante rol speelt voor de vraag of ondernemersrisico wordt gelopen door de echtgenote.

Jurisprudentie van 12 februari 1997

Sinds 12 februari 1997 weten wij echter dat de Hoge Raad er een ruimere visie op na houdt voor wat betreft het ondernemerschap van echtgenoten, waardoor bovenstaande jurisprudentie aan betekenis verliest. Het subjectieve ondernemerschap wordt door de Hoge Raad al snel aanwezig geacht, zo blijkt uit deze arresten.

¹⁷ Zie ook Hof Arnhem 22 maart 1983, BNB 1984/216 met betrekking tot een CV.

¹⁸ Hof 's-Gravenhage 22 maart 1994, BNB 1995/200.

¹⁹ Zie ook HR 24 augustus 1995, BNB 1995/320.

In de eerste zaak²⁰ ging het om echtgenote A die buiten gemeenschap van goederen gehuwd is met een fysiotherapeut. Sinds 1 januari 1986 oefent deze fysiotherapeut in een maatschapsverband de praktijk voor fysiotherapie uit. In 1990 sluiten echtgenote A en de fysiotherapeut een maatschapsovereenkomst, welke inhoudt dat de door de fysiotherapeut zelfstandig gedreven praktijk vanaf een bepaald tijdstip in 1990 door echtgenote A en de fysiotherapeut gemeenschappelijk in maatschapsverband wordt gevoerd. Er worden duidelijk afspraken gemaakt over de inbreng in deze ondermaatschap, waarbij de fysiotherapeut zijn maatschapsdeel inbrengt, en de resultatenverdeling. Daarnaast blijkt dat echtgenote A diverse werkzaamheden verricht ten behoeve van de ondermaatschap. Bij de beoordeling van de vraag of echtgenote A in dit geval aangemerkt kan worden als ondernemer luidde het oordeel van de Hoge Raad positief. Aangezien afgesproken is dat ieder arbeid en/of kapitaal in de ondermaatschap inbrengt, waarbij de fysiotherapeut zijn maatschapsaandeel inbrengt en daarnaast afspraken zijn gemaakt over de resultatenverdeling, drijft echtgenote A volgens de Hoge Raad door middel van haar deelname in de ondermaatschap een onderneming en wordt ze als ondernemer aangemerkt. De werkzaamheden die zij verricht in de ondermaatschap zijn blijkbaar niet relevant.

In de tweede zaak²¹ ging het om echtgenoot B die in algehele gemeenschap van goederen is gehuwd met echtgenote C, een bakk(st)er.

C heeft tezamen met firmant D een vennootschap onder firma, waarbij een bakkerij geëxploiteerd wordt. Echtgenoot B is tot een bepaalde datum in 1990 in loondienst geweest van deze firma. Vanaf die datum hebben echtgenoot B en zijn echtgenote C een overeenkomst van ondermaatschap gesloten. In deze overeenkomst worden wederom afspraken gemaakt over de inbreng, waarbij echtgenote C haar firma-aandeel inbrengt, en over de resultatenverdeling. Ook ten aanzien van deze zaak oordeelde de Hoge Raad dat echtgenoot B aangemerkt kon worden als ondernemer nu ieder kapitaal en/of arbeid in de ondermaatschap inbrengt, waarbij echtgenote C haar firma-aandeel inbrengt en daarnaast een resultatenverdeling is gemaakt. Door zijn deelname in de ondermaatschap drijft echtgenoot B een onderneming. Wederom wordt geen eis gesteld met betrekking tot de te verrichten werkzaamheden,

²⁰ HR 12 februari 1997, BNB 1997/173.

²¹ HR 12 februari 1997, BNB 1997/174.

die voorheen medebepalend werden geacht voor het al dan niet aanwezig zijn van ondernemersrisico.

De derde zaak²² betrof een tandarts die in algehele gemeenschap van goederen was gehuwd. Tot en met 1989 werd voor de echtgenote, die een gediplomeerd verpleegkundige is en werkzaam is in de praktijk van haar echtgenoot, aanspraak gemaakt op de meewerkaf trek. Echter vanaf een bepaalde datum in 1990 hebben de tandarts en zijn echtgenote een maatschapsovereenkomst opgesteld, waarin afspraken gemaakt werden met betrekking tot de inbreng, de werkverdeling, het dagelijkse beheer, de winstverdeling en het einde van de maatschap. In deze zaak werd gevraagd om toepassing van art. 17 Wet IB 1964. Alvorens daarop een antwoord te kunnen geven, heeft de Hoge Raad eerst beoordeeld of de echtgenote aangemerkt kon worden als ondernemer. Daar de maatschapsovereenkomst bepalingen bevat omtrent de inbreng en de resultatenverdeling, ook in geval van liquidatie, die zowel betrekking hebben op de tandarts als zijn echtgenote, is de Hoge Raad tot de conclusie gekomen dat ook in dit geval sprake is van ondernemerschap voor de echtgenote. Hierbij plaatst de Hoge Raad de bijzondere overweging dat de aard van de werkzaamheden niet als maatstaf kan gelden voor de beoordeling van de vraag of de echtgenote als ondernemer dient te worden aangemerkt. Dus wederom een zeer ruime visie van de Hoge Raad, welke visie ook weer naar voren komt in het laatste arrest van de Hoge Raad op 12 februari 1997.

De laatste zaak²³ betrof een dierenarts die gehuwd was in gemeenschap van goederen met uitsluiting van hetgeen krachtens erfrecht of schenking wordt verkregen. Deze dierenarts was sinds een bepaalde datum in 1989 voor een vierde deel gerechtigd tot de winst en het vermogen van een maatschap waarin hij samen met drie andere dierenartsen voor gemeenschappelijke rekening de dierenartspraktijk uitoefende. De dierenarts ging met zijn echtgenote E vanaf een bepaalde datum in 1990 een commanditaire vennootschap aan, waarbij de dierenarts als beherend vennoot optrad en echtgenote E als commanditaire vennoot. In deze overeenkomst werden afspraken gemaakt over de inbreng, waaronder het maatschapsaandeel van de dierenarts, en over de resultatenverdeling. Van belang ten aanzien van de resultatenverdeling is dat de winsten verdeeld werden volgens een

²² HR 12 februari 1997, BNB 1997/175.

²³ HR 12 februari 1997, BNB 1997/176.

bepaalde afspraak over beide echtgenoten, maar dat de verliezen van de commanditaire vennootschap geheel door de dierenarts werden gedragen. Toch concludeert de Hoge Raad ook in deze zaak dat sprake is van ondernemerschap van echtgenote E, aangezien ieder van hen kapitaal en/of arbeid inbrengt, waarbij de dierenarts dus zijn maatschapsaandeel inbrengt, en een verdeling van de winst is afgesproken. De Hoge Raad overweegt hierbij dat de echtgenote E door middel van haar deelname in de commanditaire vennootschap een onderneming drijft, mits komt vast te staan dat zij gerechtigd is in het liquidatie-overschot van de commanditaire vennootschap. Uit deze zaak blijkt dus dat de Hoge Raad het ondernemerschap heel ruim uitlegt. De Hoge Raad neemt immers niet de door echtgenote E verrichte werkzaamheden in zijn overweging mee, vervolgens vindt hij het voldoende dat, buiten een liquidatie-situatie, alleen een gerechtigdheid tot de winst bestaat. Mochten zich verliezen voordoen, dan komen deze niet voor rekening van echtgenote E. Dit alles staat blijkbaar het ondernemerschap niet in de weg.

Uit bovenstaande jurisprudentie blijkt dat de Hoge Raad thans een ruime visie erop na houdt met betrekking tot het ondernemersbegrip. Door te beoordelen of arbeid wordt ingebracht in de onderneming, kan vastgesteld worden of sprake is van een objectieve onderneming. In alle situaties was hiervan sprake. Vervolgens ging de Hoge Raad beoordelen of aan het subjectieve ondernemerscriterium werd voldaan. Het oordeel van de Hoge Raad was positief als bleek dat de objectieve onderneming gedreven werd voor rekening van de betrokken echtgenote/echtgenoot, waarbij het al voldoende is als een gerechtigdheid bestaat tot de winsten en tot het liquidatie-overschot²⁴.

5. Tot slot

Wie is ondernemer? Ter beantwoording van deze vraag dient getoetst te worden aan het objectieve ondernemingscriterium en daarna aan het subjectieve ondernemerscriterium. Tot 12 februari 1997 was het antwoord op bovenstaande vraag sterk afhankelijk van de feitelijke omstandigheden, waarbij de aard en omvang van de werkzaamheden een relevante rol speelde. Op 12 februari 1997 heeft de Hoge Raad een

²⁴ HR 12 februari 1997, BNB 1997/176, noot P.H.J. Essers.

viertal arresten gewezen, die alle betrekking hadden op het ondernemerschap van echtgenoten die een onderneming drijven, waarbij een ruime visie wordt gegeven met betrekking tot het subjectief ondernemerscriterium. De Hoge Raad gaat niet meer zover in zijn beoordeling om alle feitelijke omstandigheden te toetsen. Als de vraag gesteld wordt wie ondernemer is, en daarbij al vaststaat dat sprake is van een objectieve onderneming, hoeft alleen nog maar beoordeeld te worden of de betrokken persoon minimaal deelt in winsten en in het liquidatie-overschot. De aard en omvang van de feitelijke werkzaamheden zijn bij deze beoordeling niet meer van belang.